

学校编码: 10384
学号: 15520131151903

分类号_____密级_____
UDC _

廈門大學

硕士学位论文

国税系统税收征管成本与效率研究

A Study on The Cost and Efficiency of Tax Collection and
Administration in State Administration of Taxation

莫耀敏

指导教师(校内): 谢瑞平副教授
指导教师(校外): 候文杰注册税务师
专业学位名称: 税务硕士
论文提交日期: 2015 年 月
论文答辩时间: 2015 年 月
学位授予日期: 2015 年 月

答辩委员会主席: _____

评 阅 人: _____

2015 年 月

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下，独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果，均在文中以适当方式明确标明，并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范（试行）》。

声明人（签名）：

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

（ ） 1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

（ ） 2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

摘 要

我国税务系统自从 1994 年税制改革后，分设为国家税务局和地方税务局两个税务机构。国家税务局系统（下面简称国税系统）主要负责增值税以及企业所得税等中央税以及中央与地方共享税的征收，由国家税务总局垂直管理。近年来随着经济的发展，国税系统税收收入节节攀升，与之相对的税收征管成本也在不断增加，甚至在某些地区其增速还超过税收收入的增速。税收征管成本的快速增长不仅减少了财政纯收入，而且影响社会资源的合理配置，降低了税收征管过程的有效性。由于地税系统的征管成本并没有公开，从国税系统目前公开的支出决算着手，对其税收征管成本和效率现状和影响因素进行研究探讨，能够更好地指导今后的税收实践工作。

本文以国税系统近年来的税收征管成本及其效率为研究对象，结合自身的税收工作经验和国内外对税收征管成本与效率的有关研究理论，对影响因素进行了系统的分析，针对发现的问题，提出降低国税系统税收征管成本、提高税收征管效率的对策建议。全文分为五个部分，第一部分为导论，主要对本文的研究目的及意义进行阐述，引出待解决的问题；对国内外与课题相关的文献的研究情况进行了总结归纳。并对本文的研究方法、运用的理论工具及基本框架进行介绍，对论文可能存在的创新和不足之处作了自我评介。第二部分为理论分析部分，介绍了国税系统税收征管成本和效率的内涵以及使用效益管理与无缝隙政府理论对税收征管成本与效率进行分析。第三部分在前文理论分析的基础上，先对国税系统目前税收征管工作的特点进行描述，然后通过 2014 年国税系统支出决算表的分析，使用相关指标对国税系统目前的税收征管成本及效率状况进行评价，最后分别从外部环境和系统内部寻找影响因素。第四部分针对上述分析的影响因素，提出控制国税机关税收征管成本应遵循的原则，从外部环境和内部投入要素两方面提出降低国税系统征税成本、提高效率的对策建议。最后结束语部分对全文所做工作进行了回顾。

关键词：税收征管成本；税收征管效率；效益管理；流程再造

ABSTRACT

Since the 1994 tax reform, our tax system is divided for the State Administration of Taxation and local tax two tax authorities. State Tax System is mainly responsible for VAT and corporate income tax and other taxes as well as the central and central-local shared taxes. In recent years, because of economic development, tax revenue has increased each year. But tax collection costs are also increasing, even in some areas its growth rate is higher than the growth rate of tax revenue. The rapid growth of tax collection cost not only reduce the financial net income, but also affects the rational allocation of social resources and reduce the effectiveness of tax collection process. Because the cost of local tax collection cost did not open, proceed from the expenditure accounts tax system presently disclosed, it can better guide the future tax practice work through the discussion from State Administration of Taxation tax collection's cost and efficiency situation and influencing factors.

This paper mainly studies the cost and efficiency of tax collection in the State Administration of Taxation. Then I propose solutions to control cost and improve the efficiency. The full text is divided into five parts. The first part is an introduction, which elaborates the main purpose of the study and the significance of this paper, leads problem to be solved and reviews the study of literature and issues related to the situation at home and abroad. It also includes the introduction of research methods, theoretical tools and paper frame. In the end I did a self-evaluation on innovation and insufficient. The second part is the theoretical analysis, introduces the tax system and the efficiency of tax collection and cost-effective management and use of connotation and seamless government theory of tax collection cost and efficiency analysis. The third part based on front section. First, it describes characteristics of the current tax system of tax collection. Then analyzes 2014 expenditure balance sheet on the State Administration of Taxation, and uses relevant indicators to assess the current cost and efficiency of tax collection situation. Finally we are looking for factors from the external environment and internal systems. The fourth part proposed principles should

be followed, put elements of both tax system to lower tax costs, improve efficiency of suggestions from internal and external environment. The last part review the entire article.

Key words: Tax collection costs; Tax collection efficiency; Benefit Management; Process Reengineering

厦门大学博硕士论文摘要库

目 录

摘要.....	I
第一章 导论.....	1
1.1 研究的目的和意义.....	1
1.2 文献综述.....	2
1.2.1 国外文献综述.....	2
1.2.2 国内文献综述.....	4
1.3 研究理论工具及研究方法.....	6
1.3.1 研究理论工具.....	6
1.3.2 研究方法.....	6
1.4 篇章结构与创新之处.....	6
1.4.1 篇章结构.....	6
1.4.2 创新与不足.....	7
第二章 税收征管成本与效率理论分析.....	9
2.1 税收征管成本.....	9
2.2 税收征管效率.....	10
2.3 税收征管成本与效率的相关分析.....	11
2.3.1 效益管理.....	11
2.3.2 无缝隙政府理论.....	12
第三章 国税系统税收征管成本与效率现状及影响因素分析.....	14
3.1 国税系统税收征管成本与效率特点.....	14
3.1.1 征管难度加大.....	14
3.1.2 区域间税收征管效率相差较大.....	15
3.1.3 金税三期工程全面上线对税收征管成本的影响.....	15
3.2 国税系统税收征管成本及效率现状.....	15
3.2.1 当前国税系统预算支出情况.....	15
3.2.2 税收征管效率现状测量.....	17

3.3 影响国税系统税收征管成本与效率的因素分析.....	26
3.3.1 外部环境.....	26
3.3.2 内部因素.....	26
第四章 国税系统税收征管成本与效率的有效性改进.....	32
4.1 控制征管成本提高征管效率的原则.....	32
4.2 控制征管成本提高征管效率的措施.....	33
4.2.1 与外部环境协调发展.....	33
4.2.2 克服内部因素的阻滞.....	33
结束语.....	40
参考文献.....	41
致谢.....	43

CONTENTS

Abstract.....	I
Chapter 1 Introduction.....	1
1.1 The purpose and significance of the study.....	1
1.2 literature review.....	2
1.2.1 Review of Foreign Literature.....	2
1.2.2 Review of Domestic Literature.....	4
1.3 Theoretical tools and research methods.....	6
1.3.1 Theoretical tools.....	6
1.3.2 Research methods.....	6
1.4 Text Structure and innovation.....	6
1.4.1 Text Structure.....	6
1.4.2 Innovation and insufficient.....	7
Chapter 2 Cost and efficiency of tax collection and theoretical analysis.....	9
2.1 Tax collection costs.....	9
2.2 Tax collection efficiency.....	10
2.3 Management analyzes the cost and efficiency of tax collection.....	11
2.3.1 Benefit Management.....	11
2.3.2 Seamless government theory.....	12
Chapter 3 State Administration of Taxation Systemtax collection efficiency cost analysis and status quo and influencing factors.....	14
3.1 State Administration of Taxation System tax collection cost and efficiency characteristics.....	14
3.1.1 Collection difficult.....	14
3.1.2 Interregional tax collection efficiency quite different.....	15

3.1.3 Influence on cost of tax collection due to the third golden tax project.	15
3.2 Cost and efficiency of tax collection and tax system Situation.....	15
3.2.1 The current tax system budget expenditure.....	15
3.2.2 Situation tax collection efficiency measurement.....	17
3.3 Tax system affect the cost and efficiency of tax collection Factors.....	26
3.3.1 External environment.....	26
3.3.2 Internal factors.....	26
Chapter 4 The effectiveness of tax collection and tax system cost	
and efficiency improvements.....	32
4.1 Controlling collection costs of collection efficiency principles.....	32
4.2 Control collection costs, improve collection efficiency measures.....	33
4.2.1 Coordinated with the external environment.....	33
4.2.2 Block overcome internal factors.....	33
Concluding Remarks.....	40
Referenes.....	41
Acknowledgements.....	43

第一章 导论

1.1 研究的目的和意义

随着改革开放的大潮,我国经济处于高速发展的阶段,税收收入也因此而节节攀升。全国税收收入从2004年的25723.48亿元到2013年119959.91亿元,十年时间增长了3.66倍^①。但我国的税收成本也伴随着税收收入的高速增长而不断增加。据近年来国家税务总局公布的数据测算,只考虑国税系统的税收征管成本已是2%—3%,如果加上未统计的地税系统税收征管成本,我国整体税收征管成本高达5%—6%。与之相比,OECD2006年对其成员国的征税成本进行了测算:美国2004年的征税成本为0.56%;英国稍高,为0.97%;澳大利亚为0.78%^②。

我国长期以来的税收征管过程中,所花费的税收征管成本并不为各级税务机关所重视:各级国税主管部门大多只考虑税收收入任务是否可以足额完成,还有每年的税收增长速度是否可以达到要求,重视税收对经济结构的调节作用,为完成上级税收任务不计投入的人、财、物,甚至有些地区税务机关的经费支出超过了本地的税收收入,纳税人为履行纳税义务而付出的成本更不在税务机关考虑范围之内,"无本治税"的思想根深蒂固。"高征管成本、低税收效率"的问题已成为税收征管工作的软肋,这对税收效率造成了很大的影响,也阻碍了税收征管改革的顺利进行。

评价一个税收体系是否有效,可从以下三个方面进行分析:一是税制完备,征收效率高,征税行为没有对社会经济活动造成过多的扭曲,确保税收征管过程的高效和保持社会经济活力;二是税收征管要做到应收尽收,对偷逃税行为能够有效监管;三是耗费在税收征管过程的成本最低,其中包括税务机关的征收成本、纳税人的奉行成本。由此出发,对税务机关的征管成本与效率进行研究分析对税收实践能够产生积极的影响。

首先,有助于我国对税收制度和政策的进一步改革。良好的税制不只要做到公平、效率,还必须是低税收成本。合理的税收制度可以降低税收征管成本,减

^① 数据来源:2014年《中国税务年鉴》公布数据

^② OECD.Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries:Comparative Information Series(2006).
http://www.oecd.org/LongAbstract/03425.en_2649_34897_119656_1_1.00.html.

少征收过程中的损失。我国目前的税制改革主要是针对税种结构、税收规模以及经济宏观调控等方面,对耗费的征管成本并不重视。结果出现了一些征收难度大、成本过高的税种。如目前在重庆、上海试行的房产税。因此,考察现行税收制度和政策是否达到预期目的,税收征管成本及其效率是一个重要标准。

其次,有助于改进现行税收征管制度,提高行政效率。长期以来,税务机关只重视税收任务的完成,忽视由此产生的税收征管成本,对于如何控制税收成本的研究比较薄弱。自2002年以来,国税系统不再使用“基数加增量”的税务经费分配方法,推行部门预算改革和中央财政拨款基本支出“定员定额”改革试点,深化“收支两条线”、国库集中收付制度、政府采购制度改革,厉行节约,对行政运行成本进行了优化。国税系统预算支出是现行税收征管成本的组成部分,因此从本质上对税收征管成本和效率问题进行研究将有助于培养税务机关的成本效益意识,进一步完善现行国税系统预算体制和税收征管制度,提高税收征管效率,打造效率型税务机关。

最后,有助于提高纳税人的纳税遵从度和改善税收法制环境。由于税法宣传力度不足,税收收入用途透明度较低,很多纳税人对依法纳税有着比较强的抵触情绪,纳税遵从度不高。如果税务机关加强税收征管成本的管理,形成定期公布税收征管成本支出的制度,使纳税人加深对“取之于民,用之于民”、税收是换取公共产品的代价的认识,这有助于养成纳税人依法纳税的意识,促使良好征纳关系的形成。

由于我国税务机关由国家税务局与地方税务局组成,地方税务局的经费支出并没有公开,国内也没有统计机关对征管成本比较权威和完整的统计资料。因此本文尝试从国税系统已公开的决算支出入手,对其税收征管效率进行比较系统的分析,针对影响税务机关税收征管效率的重要因素,提出控制税收征管成本,提高效率的政策建议,供有关部门参考。

1.2 文献综述

1.2.1 国外文献综述

西方国家学者对税收成本很早就已经进行了研究。英国古典政治经济学派威廉·配第(1662)早在其著作《赋税论》和《政治算术》中,面对当时英国税收制

度中存在的弊病，第一次提出税收制度应是“公平、简便、节省”的税收原则理论^①。其中的“节省”的税收原则就是关于税收成本的，即征收花费的费用不能过高，但他没有做出详尽的论述解答提出的问题。

随着对税收原则的研究发展，18世纪亚当·斯密在《国民财富的性质和原因的研究》中，首次论述了有名的税收四原则理论，即税收应“平等、确实、便利和最少征收费用”，这意味着确立了税收效率原则^②。其中“节省”的税收原则要求征收所花费的成本不能过高。税收四原则为以后的西方税收理论发展奠定了基础并产生了深远的影响。之后经过多位学者的补充修正，演变为税收成本原则。十九世纪末，德国瓦格纳(1887)在《财政学原理》中，对斯密的治税思想进行总结，在继承的基础上，他提出税收成本应包含纳税成本，降低纳税人的遵从成本。

随着数学工具的广泛应用，英国的马歇尔(1890)在《政治学原理》中运用近代效用理论等分析工具研究税收成本，详述税收负担及税收转嫁对纳税人造成的经济效率损失。

20世纪前期，西方税收理论发展很快，虽然不同流派的专家学者对税收原则表达不尽相同，但“效率”、“公平”、“稳定”、“经济增长”以及“税收效率”原则得到了广泛认同。税收效率原则是指税制应以效率为诉求，在税收管理、资源利用、经济运行等方面追求效率才能使经济活动稳定。

随着对征税成本的深入研究，西方学者从两方面把研究领域进行了拓宽：一是扩展了税收成本的内涵，研究重心逐渐由单纯的税收机关花费的成本（管理成本）过渡到纳税人为遵从税制所花费的成本（遵从成本）。哈伯格(A. Harberger)(1963)提出了税收成本除了税务机关的征收成本外，还包括了社会成本，即由于税制设计所产生的额外经济损失，即“三角形”理论，这是对税收成本的内涵极大扩充。二是对税收征管过程有效性的研究，即纳税人遵从度和税收流失。80年代，保护纳税人权益得到美国、英国等西方国家的广泛关注，对纳税人的税收遵从成本的理论研究百花齐放。如美国财政学家穆斯格雷夫(Musgrave)在《美国

^① 钱淑萍.税收学[M].上海财经大学出版社.2014

^② [英]亚当·斯密.国民财富的性质和原因的研究[M].郭大力,王亚南译.商务印书馆.1972

财政理论与实践》中提出“应该尽量节省征收费用和纳税费用”^①。国际货币基金组织财政事务主任维托·坦兹（Vieto Tanzi, 1997）认为，评价税收的有效性应使用以下指标，即“集中性高，分散性低，税基侵蚀少，无征收滞后，少存量，高客观性，适当罚则和降低征收成本”^②。

1.2.2 国内文献综述

与西方学者的研究相比，我国对税收成本和效率的理论研究起步较晚，在借鉴西方学说的同时，把具有我国特色的治税思想溶入其中，虽然没有比较系统的学说，但做出了有益的尝试。

邓子基和杨斌（1989）借鉴西方的税收学说，对我国税收原则提出效率、公平和收入三个基本目标。本文虽然提出了效率原则，但未对如何改善税收效率进行详述。邵建华和陈为众（1999）分析我国税收成本的现状及原因，提出了相应的路径与措施。本文提出的措施有着较强的可操作性，但对税收成本缺乏完整的理论探讨。周建军、王韬（2002）分析我国税务机关征收效率，利用 C—D 函数，表达税收收入与行政成本之间的函数关系，认为行政开支是税收收入增长的主要推动力。但其对税收收入的投入产出考虑得过于简单，没有把地区间经济差异等因素包含进去，得出的结论有所缺失。于海峰（2004）对税收收入和征管成本之间的相互关系进行了深刻论述，提出了征管环境、税收体制、经济形势是影响税收成本的主体因素，从加强税收征管和管理体制改革和税收制度改革的角度来降低税收成本。但所提出的降低征管成本的措施不够详细。张秀莲（2004）对我国税收成本偏高的产生原因，建立了相关税收衡量指标对其进行评价，并提出了相对的策略。但本文缺乏定量分析和数据论证。唐文贤（2010）使用驻马店 R 县地方税局具体个案，对导致我国基层地方税收成本较高的内外因素进行了深刻分析。但在数据收集和分析上不够广泛。可以看出，我国学者对税收成本已经建立相对完整的理论体系，并对影响因素、评价方法和改进措施进行了比较深入的研究。

目前对于税收征管效率的理论研究主要着眼于：一、税收征管效率本身的内涵、影响因素及评价体系方面。李大明（1998）认为税收征管效率是税收征管结

^① [美]查理 A 穆斯格雷夫.美国财政理论与实践[M].中国财政经济出版社.1998

^② Tanzi.v.1991.Public Finance in Developing Countries .Edward Elgar Publishing Limited.pp.

果与付出之间的比值关系，反映税收征管质量与数量，包括：（1）为取得一定税收收入而耗费的税收征管成本高低；（2）纳税人遵从税法程度以及征税机关执行过程的效率，与之相应的评价指标应包括征税机关效率和征管制度效率。臧秀清、许楠（2005）使用极大不相关方法对目前采用的评价指标进行筛选，得出登记率、申报率、入库率、处罚率、征管成本率、人均征税额、税收计划完成程度、税收收入增长率八个指标，分别从规范性、经济性、有效性三个方面对税收征管效率进行综合评价。二、税收遵从方面的理论研究。马国强（1999）将税收遵从分为防卫性遵从、制度性遵从和忠诚型遵从三类，将税收不遵从分为自私性不遵从、无知性不遵从、懒惰性不遵从和情感性不遵从四类，将决定税收遵从与否的因素总结为税收观念、税收知识、税收制度、纳税程序、逃税被发现的概率和税收处罚标准六个方面，认为应当建立纳税服务系统、税收处罚系统行环境建设，从而构建起税收管理的完整框架。刘鹏飞、曾杨、李克强（2013）构建一个刻画政府与纳税人互动的演化博弈模型，得出政府的审查成本会很大程度上影响税收征管效率，不同的稽查成本会导致纳税人纳税遵从度变化，从而影响逃税者的比例。对税收征管效率的实证研究主要是借鉴了生产函数和技术效率的分析方法。如崔兴芳等（2006）利用数据包络分析技术（DEA）分析了税收征管效率进步水平及其对经济增长的影响，认为分税制改革以来我国绝大部分地区税收征管效率有较大幅度提高，原因是财政支出规模增长的压力迫使税收寻求增长。同时，分税制改革使得中央政府和地方政府都拥有部分税种的征收支配权。杨德前（2013）使用参数方法（SFA、生产函数）和非参数方法（DEA、Malmquist）对我国税收征管效率进行测量和评价，构建了税收征管效率的量化评价方法体系，认为税收征管效率的提升促使税收超经济增长，税收征管效率的提高源于新征管技术的采用，而不是组织管理水平的提高。

综上所述，国内外学者对税收征管成本及效率问题，或深或浅地提出各自观点，中心思想是在取得充分收入的同时尽量减少税收征管成本。但国外政治、经济、税制状况与国内区别甚大，其研究成果是否适用于中国国情有待商榷。国内学者对国税系统的税收征管成本及效率涉及甚少，缺乏针对目前国税系统税收征管成本及效率特点的创新和独特研究。本文将结合效益理论及无缝隙政府理论对

国税系统税收征管成本及效率进行探讨，利用定性和定量方法对其研究，提出相应的改进措施，以期弥补相关方面研究的不足。

1.3 研究理论工具及研究方法

1.3.1 研究理论工具

1、效益理论。评价税务机关工作成果可以通过所花费的税收征管成本与所取得的税收收入之间的比率反映。在税收收入一定的情况下，花费的成本越高，效率就低。因此，降低税收征管成本，即是增加国家财政的净收入，提高税收的综合效率。

2、流程再造理论。流程再造是通过对企业原有业务流程的重新塑造，借助信息技术，使企业由传统的以职能为中心的职能导向型转变为以流程为中心的流程导向型，实现企业经营方式和管理方式的根本转变，最终提高企业竞争力。流程再造理论可使用于对税务机关组织机构及工作流程的改革中，建立无缝隙组织，将大幅度提高工作效率及服务质量。

1.3.2 研究方法

1、实证分析法，从实证角度对国税系统税收征管成本的构成及变动、影响因素进行剖析，运用层次分析法建立税收征管效率的总体评价体系，得出相关因素的重要性排序，将有限的税收征管资源投入最能提升税收征管效率的方向，有效提升国税系统的税收征管效率。

2、采用规范分析法对国税系统税收征管成本效率的影响因素及相应的控制措施和途径进行剖析，再利用相关性分析得到影响征管成本和效率的主要因素，提出政策建议。

3、通过文献研究法查阅各类电子文献及权威文献，通过各时期的征管成本纵向比较，横向比较分析国内外学者的征管成本理论研究成果，并参考了理论界比较公认的观点，在现有的基础上作更进一步的探讨。

1.4 篇章结构与创新之处

1.4.1 篇章结构

Degree papers are in the “[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)”.

Fulltexts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.